

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCION CUARTA

Consejera ponente: **LIGIA LÓPEZ DÍAZ**

Bogotá, D.C., veintiséis (26) de septiembre de dos mil siete (2007)

REFERENCIA: 11001-03-27-000-2005-00060-00-**15767**

ACTOR: **CLAUDIA XIMENA FINO CARANTÓN**
Acción pública de nulidad contra el literal b) del numeral 3 del artículo 4 del Decreto 2627 de 1993 expedido por el Gobierno Nacional.
FALLO

Se decide la demanda de nulidad presentada por CLAUDIA XIMENA FINO CARANTÓN contra la expresión “*Que los bienes, insumos y servicios fueron adquiridos para el uso exclusivo de la respectiva institución*” contenida en el literal b) numeral 3 del artículo 4 del Decreto 2627 de 1993, expedido por el Gobierno Nacional.

EL ACTO ACUSADO

La demanda recae sobre la parte subrayada del literal b) del numeral 3 del artículo 4 del Decreto 2627 de 1993, cuyo texto es el siguiente:

DECRETO 2627 DE 1993
(diciembre 28)

Por el cual se establece el procedimiento para la devolución del Impuesto a las Ventas a las Instituciones Estatales u Oficiales de Educación Superior.

EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA,

En ejercicio de las facultades constitucionales y legales, en especial las que le confieren los Numerales 11 y 20 del artículo 189 de la Constitución Política de Colombia y teniendo en cuenta lo dispuesto en los artículos 92 de la Ley 30 de 1992 y 851 del Estatuto Tributario,

DECRETA

Artículo 1º DEVOLUCION DEL IMPUESTO A LAS VENTAS A LAS INSTITUCIONES ESTATALES U OFICIALES DE EDUCACIÓN SUPERIOR.

Las Instituciones Estatales u Oficiales de Educación Superior tienen derecho a la devolución del Impuesto a las Ventas que paguen por los bienes, insumos y servicios que adquieran.

(...)

ARTÍCULO 4. REQUISITOS DE LA SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO A LAS VENTAS. La solicitud de devolución del Impuesto a las Ventas deberá presentarse diligenciando el formato correspondiente y cumplir los siguientes requisitos:

1. Que se presente en forma personal por el representante legal de la Institución.
2. Que se presente dentro de la oportunidad señalada y en la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales correspondiente.
3. Que se acompañe los siguientes documentos:
 - a) Certificación del Instituto Colombiano para el Fomento de la Educación Superior, ICFES en la que se acredite la representación legal de la institución y la calidad de Institución Estatal u Oficial de Educación Superior, cuya fecha de expedición no debe ser superior a seis (6) meses.
 - b) Certificación de Contador Público o Revisor Fiscal en la que conste:
 - Identificación de cada una de las facturas de adquisición de bienes, insumos y servicios indicando el número de la factura, fecha de

expedición, nombre o razón social y NIT del proveedor, vendedor o quien prestó el servicio, valor de la transacción y el monto del Impuesto a las Ventas pagado.

- El valor total del impuesto pagado objeto de la solicitud de devolución.

- Que en las facturas se encuentra discriminado el Impuesto a las Ventas y cumplen (sic) los demás requisitos legales.

- Que los bienes, insumos y servicios fueron adquiridos para el uso exclusivo de la respectiva Institución.

[...]"

LA DEMANDA

Invocó como normas violadas los artículos 40 [6] y 238 de la Constitución Política, 84 y 152 del Código Contencioso Administrativo y la Ley 30 de 1992, cuyo concepto de violación desarrolló así:

El artículo 92 de la Ley 30 de 1992 señala que “Las instituciones de Educación Superior, los Colegios de Bachillerato y las instituciones de Educación No Formal, no son responsables del IVA. Adicionalmente, las instituciones estatales u oficiales de Educación Superior tendrán derecho a la devolución del IVA que paguen por los bienes, insumos y servicios que adquieran, mediante liquidaciones periódicas que se realicen en los términos que señale el reglamento”.

La norma acusada al exigir que para tener derecho a la devolución del IVA, los bienes, insumos y servicios sean adquiridos para el uso exclusivo de la respectiva institución, excede el contenido de la norma superior y desborda la potestad reglamentaria, pues, establece nuevos requisitos a las entidades universitarias del sector público, lo cual vulnera no sólo el texto legal, sino las

disposiciones Constitucionales que apuntan a que se asegure por parte del Estado una prestación eficiente del servicio público de educación.

Además, fue voluntad del legislador apoyar el desarrollo integral de las Universidades Públicas dándoles la posibilidad de buscar fuentes de financiamiento y de ingresos propios con el fin de adquirir los recursos necesarios para hacerlas más competitivas, explotar su fortaleza académica y tecnológica, abrir mayores cupos para aspirantes y la posibilidad de ampliar su infraestructura física (artículos 6 y 120 de la Ley 30 de 1992)

Como garantía adicional para la eficiencia fiscal de estas instituciones el artículo 92 de la mencionada Ley, declarado exequible por la Corte Constitucional en sentencia C-925 de 2000, estableció la devolución del IVA en la adquisición de bienes, insumos y servicios, sin embargo el reglamento, desconoce la intención del legislador y limita las posibilidades de acceder a esos nuevos recursos, lo que lleva a una posición de desventaja frente a la competencia de las universidades privadas.

SUSPENSIÓN PROVISIONAL

La actora solicitó la suspensión provisional del acto demandado, la cual fue negada mediante auto admisorio de 13 de diciembre de 2005 porque se requería hacer un estudio completo y minucioso de las disposiciones invocadas como demandadas lo cual desbordaba el sentido de la medida provisional.

COADYUVANCIA

El ciudadano Gustavo Quintero Navas coadyuvó la demanda y adujo que la expresión demandada excedió el contenido del artículo 92 de la Ley 30 de 1992, sustentado en el artículo 67 de la Constitución Política que calificó la educación como un derecho fundamental.

La Ley 30 de 1992 tuvo como propósito que las universidades públicas buscaran sus propias fuentes de recursos para fortalecer su capacidad docente, mediante varias posibilidades de explotación de sus servicios, conforme a los artículos 6 y 120. Además, como mecanismo para velar por el adecuado cubrimiento del servicio de educación superior, estableció la devolución del IVA por los bienes, servicios e insumos que adquieran y no especificó qué calidad debían tener o a qué título se adquirirían esos bienes, insumos o servicios, que dan derecho a la devolución del IVA.

Se trata de un beneficio fiscal y en consecuencia no resulta procedente que en uso de la potestad reglamentaria el Gobierno Nacional restrinja o límite su alcance, pues, ello es competencia exclusiva del legislador, conforme a los artículos 338 y 150[2] de la Constitución Política.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público se opuso a las pretensiones de la demanda, por las siguientes razones:

El Presidente de la República en virtud del artículo 189-11 ejerce la potestad reglamentaria, consistente en adoptar reglas meramente instrumentales en orden a hacer operar las leyes y su correcta aplicación.

El artículo 92 de la Ley 30 de 1992 garantiza la devolución del IVA pagado por las instituciones oficiales de educación superior, causado por la compra de bienes y servicios. Es un beneficio fiscal “*intuitu personae*”, es decir, establecido en consideración a la calidad de universidad oficial, y con una clara política de atenuar los costos, por lo tanto, el decreto no excede la potestad reglamentaria al señalar que en todos los casos estos bienes y servicios deben ser para el uso de la entidad beneficiaria.

Con el decreto reglamentario se asegura que los bienes y servicios que originaron el IVA objeto de devolución sean para uso exclusivo de las universidades oficiales y de los objetivos misionales, específicamente los consagrados en el artículo 6 de la Ley 30 de 1992.

La demandante no precisa de manera clara la violación al artículo 120 de la Ley 30 de 1992, que señala de manera enunciativa las actividades que puede desarrollar las entidades de educación superior, bajo el concepto de extensión. Sin embargo, tampoco se viola esta disposición, pues, sólo se aceptaría la devolución de IVA pagado en la adquisición de bienes, insumos o servicios en los términos del Decreto reglamentario, pues éste satisface por completo el espíritu de la Ley 30 de 1992, y se expidió para darle aplicación adecuada.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró los argumentos de la demanda y agregó que la DIAN, amparada en la norma demandada, ha negado sistemáticamente devoluciones de IVA a las universidades públicas.

La decisión del Gobierno de establecer un requisito por la vía reglamentaria que no previó la ley, limitó a las Universidades Estatales de recursos fundamentales para actualización tecnológica, mayor cobertura y posibilidad de expansión en infraestructura física, lo que significa una desventaja frente a las universidades privadas, en las que el 100% de su financiación proviene de los ingresos obtenidos de sus alumnos, tales como derechos de matrícula, venta de servicios, derechos académicos y actividades de extensión, entre otros.

En el trámite de la aprobación de la Ley 30 de 1992, el Gobierno Nacional no presentó ninguna objeción, porque cumplía la estrategia implementada por la Constitución Política de fortalecer las entidades públicas de educación superior. En consecuencia, si la intención era no consagrar el beneficio fiscal debió objetarla antes de su sanción y no restringir su alcance, so pretexto del uso de su facultad reglamentaria.

La **demandada** insistió en los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y precisó que el Gobierno Nacional, a través de la norma demandada estableció una condición meramente instrumental, la cual da certeza de que los bienes, insumos y servicios adquiridos por las entidades estatales de educación superior, son para el uso exclusivo de la respectiva institución y, evita que el tratamiento preferencial sea devuelto a terceros, ajenos a los propósitos altruistas de las Universidades Públicas y se haga un uso inadecuado del beneficio fiscal.

Sobre el cumplimiento de los requisitos para acceder a los beneficios tributarios, citó la sentencia del Consejo de Estado de 26 de abril de 2002, expediente 12576.

La condición prevista en el literal b) del numeral 3 del artículo 4 del Decreto 2627 de 1993, responde a causas objetivas que sustentan su existencia y aplicación; y, por lo mismo se ajusta al ordenamiento legal.

El **Ministerio Público** solicitó que se negaran las pretensiones de la demanda, porque hace parte del ejercicio de la potestad reglamentaria que el Gobierno Nacional determine la forma como deben ejecutarse o cumplirse las leyes, como lo señaló la Corte Constitucional en sentencia C- 917 de 2002.

El literal b) del numeral 3 del artículo 4 del Decreto 2627 de 1993 guarda perfecta congruencia con el artículo 92 de la Ley 30 de 1992, pues la ley se refiere de manera exclusiva a las instituciones oficiales de Educación Superior, es decir, establece el derecho a la devolución en razón de la naturaleza propia del beneficiario y en relación con los bienes, insumos y servicios que adquieran.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala debe decidir sobre la legalidad de la expresión “Que los bienes, insumos y servicios fueron adquiridos para el uso exclusivo de la respectiva institución” contenida en el literal b) del numeral 3 del artículo 4 del Decreto 2627 de 1993, expedido por el Gobierno Nacional “Por el cual se establece el procedimiento para la devolución del Impuesto a las Ventas a las Instituciones Estatales u Oficiales de Educación Superior” consagrada en el artículo 92 de la Ley 30 de 1992.

La norma demandada dispone que la solicitud de devolución del Impuesto a las Ventas deberá presentarse diligenciando el formato correspondiente y cumplir los siguientes requisitos:

1. Que se presente personalmente por el representante legal.
2. Que se presente oportunamente.
3. Que se acompañe los siguientes documentos:
 - a) Certificación del ICFES sobre la representación legal de la institución de educación superior y la calidad de Estatal u Oficial.
 - b) Certificación de Contador Público o Revisor Fiscal en la que conste:
 - Identificación de cada una de las facturas de adquisición de bienes, insumos y servicios con el número, fecha, nombre o razón social y NIT del proveedor del bien o servicio, valor de la transacción y monto del IVA pagado.
 - El valor total del IVA pagado objeto de devolución.
 - Que en las facturas se encuentra discriminado el IVA y que cumplen los requisitos legales.

Que los bienes, insumos y servicios fueron adquiridos para el uso exclusivo de la respectiva Institución.
[...]"

La demandante considera que esta exigencia transgrede los artículos 6, 92 y 120 de la Ley 30 de 1992, porque es un requisito no previsto legalmente y desconoce que la intención del legislador fue dotar a las universidades públicas de la posibilidad de obtener más recursos para hacerlas más competitivas, fortalecerse académica y tecnológicamente, abrir más cupos y ampliar su infraestructura física. El requisito cuestionado, limita esa posibilidad, lo cual pone en desventaja a las universidades públicas frente a las privadas.

Pues bien, mediante la Ley 30 de 28 de diciembre de 1992, se organizó el servicio público de la Educación Superior y su artículo 92 estableció el beneficio fiscal en los siguientes términos:

“Las instituciones de Educación Superior, los Colegios de Bachillerato y las instituciones de Educación No Formal, no son responsables del IVA. Adicionalmente, las instituciones estatales u oficiales de Educación Superior tendrán derecho a la devolución del IVA que paguen por los bienes, insumos y servicios que adquieran, mediante liquidaciones periódicas que se realicen en los términos que señale el reglamento¹”.

La Corte Constitucional en sentencia C-925/00 decidió la acción de inconstitucionalidad contra la expresión subrayada del artículo 92 de la Ley 30 de 1992, porque a juicio del demandante se vulneraba, principalmente, el principio de igualdad entre las instituciones de educación superior, estatales u oficiales, y las privadas.

Esa Corporación decidió que la disposición era exequible porque el legislador podía establecer este tipo de beneficios fiscales según las capacidades y de acuerdo con la posición y necesidades de los distintos sectores sociales, así como los objetivos del recaudo, la equidad de las obligaciones y la progresividad de las contribuciones.

Frente a la justificación de la exoneración del tributo señaló, que las instituciones educativas, tanto oficiales como privadas, cumplían una función similar, pero por mandato constitucional (artículo 67), la educación en las instituciones del Estado debían ser gratuitas y correspondía al Estado garantizar una adecuada y completa prestación del servicio, asegurando el acceso y la permanencia en el sistema, y concluyó:

¹ La frase subrayada fue declarada exequible por la Corte Constitucional mediante sentencia C- 925 de 2000.

En otros términos, es mucho mayor, en cuanto a sus dimensiones económicas, la carga que la Constitución ha establecido en cabeza de las instituciones públicas, que la asumida por los particulares, y son también mayores las exigencias que la población puede hacer al Estado en relación con la materia, a lo cual debe agregarse que los tributos que pagan las entidades oficiales van a las mismas arcas del Estado -al Tesoro Público- lo que explica que, con el propósito de incentivar y fortalecer a sus propios organismos encargados de cumplir los objetivos constitucionales de la educación, el Estado les devuelva, en los términos que indique la ley, todo o parte de lo que, como gravamen, han cancelado.

[...]

Además, la medida resulta idónea para alcanzar esos cometidos constitucionales, ya que al consagrar la devolución de lo que las instituciones públicas educativas han pagado por concepto del impuesto al valor agregado por ciertos bienes y servicios, el Estado cuenta con mayores recursos para cumplir de manera más eficiente todas aquellas funciones que, en materia educativa, la Carta le ha asignado”.

De acuerdo con lo anterior, es evidente que el beneficio fiscal establecido a favor de las instituciones públicas de educación superior, consiste en dotarlas de mayores recursos y mejorar las condiciones económicas para prestar un mejor servicio educativo, mediante la ampliación tanto de su cobertura, como de sus infraestructuras físicas.

Ahora bien, la Ley 30[6] de 1992 señala cuáles son los objetivos de la Educación Superior y de sus instituciones², así:

“a) Profundizar en la formación integral de los colombianos dentro de las modalidades y calidades de la Educación Superior, capacitándolos para cumplir las funciones profesionales, investigativas y de servicio social que requiere el país.

² Las instituciones de Educación Superior son las Instituciones Técnicas Profesionales, las Instituciones Universitarias o Escuelas Tecnológicas y las Universidades (artículo 16 de la Ley 30 de 1992). Las universidades estatales u oficiales deben organizarse como entes universitarios autónomos, con régimen especial, mientras que las instituciones estatales u oficiales de educación superior que no tengan el carácter de universidad, deberán organizarse como establecimientos públicos del orden nacional, departamental, distrital o municipal (artículo 57 ibídem).

- b) Trabajar por la creación, el desarrollo y la transmisión del conocimiento en todas sus formas y expresiones y, promover su utilización en todos los campos para solucionar las necesidades del país.
- c) Prestar a la comunidad un servicio con calidad, el cual hace referencia a los resultados académicos, a los medios y procesos empleados, a la infraestructura institucional, a las dimensiones cualitativas y cuantitativas del mismo y a las condiciones en que se desarrolla cada institución.
- d) Ser factor de desarrollo científico, cultural, económico, político y ético a nivel nacional y regional.
- e) Actuar armónicamente entre sí y con las demás estructuras educativas y formativas.
- f) Contribuir al desarrollo de los niveles educativos que le preceden para facilitar el logro de sus correspondientes fines.
- g) Promover la unidad nacional, la descentralización, la integración regional y la cooperación interinstitucional con miras a que las diversas zonas del país dispongan de los recursos humanos y de las tecnologías apropiadas que les permitan atender adecuadamente sus necesidades.
- h) Promover la formación y consolidación de comunidades académicas y la articulación con sus homólogos a nivel internacional.
- i) Promover la preservación de un medio ambiente sano y fomentar la educación y cultura ecológica.
- j) Conservar y fomentar el patrimonio cultural del país”.

A juicio de la Sala, esta disposición consagra una serie de enunciados sobre los propósitos de la educación superior³, los cuales, naturalmente, se cumplen más fácilmente, si se cuentan con más recursos de los que les corresponden por ser un gasto público social, como son las partidas asignadas dentro del presupuesto nacional (artículos 350 y 356 de la Constitución Política)

También, con mayores recursos, se puede dar mejor cobertura a los programas de extensión autorizados por el artículo 120 de la Ley 30 de 1992, tales como *“programas de educación permanente, cursos, seminarios y*

³ Conforme al artículo 1 de la Ley 30 de 1992, la Educación Superior es un proceso permanente que posibilita el desarrollo de las potencialidades del ser humano de una manera integral, se realiza con posterioridad a la educación media o secundaria y tiene por objeto el pleno desarrollo de los alumnos y su formación académica o profesional.

demás programas destinados a la difusión de los conocimientos, al intercambio de experiencias, así como las actividades de servicio tendientes a procurar el bienestar general de la comunidad y la satisfacción de las necesidades de la sociedad”.

Ahora bien, el decreto reglamentario precisa que el medio probatorio para tener derecho a la devolución, es que allegue un certificado del contador o del revisor fiscal de la Institución en el que se acredite que los bienes, insumos y servicios, fueron adquiridos para el uso exclusivo de la misma, lo cual a juicio de la Sala, no limita el alcance del beneficio legal, ni restringe su derecho.

La devolución del IVA consagrada en el artículo 92 de la Ley 30 de 1992, como se señaló, atiende precisamente a la calidad de pública u oficial de la institución de educación superior. Se trata de una ventaja en cabeza de una persona de derecho público, con el ánimo equiparar las condiciones económicas frente a las instituciones privadas, por las razones que expuso la Corte en la sentencia citada. En consecuencia, es una concesión de carácter personal.

Por lo anterior, la exigencia demandada se ajusta a la norma superior, pues, el uso exclusivo de los bienes, insumos y servicios adquiridos por la institución es coherente con el carácter personal del beneficio establecido en su favor.

En efecto, la exclusividad que advierte el reglamento debe entenderse en el sentido de que el beneficio no se extienda a personas diferentes a la institución pública, que es la titular, pues si el Estado deja de percibir un

ingreso lo hace precisamente porque es un beneficio de una entidad pública de educación superior y no de una persona natural.

Así las cosas, el decreto reglamentario da una correcta interpretación del artículo 92 de la Ley 30 de 1992, pues, es incuestionable que los bienes, insumos y servicios, sobre los que procede la devolución del IVA pagado, los adquiere la institución oficial, para sí, y no para un tercero.

Por las anteriores razones, el Gobierno Nacional, ejerció su facultad reglamentaria dentro del marco de la ley que reglamentó, se ajustó a su contenido y alcance, en consecuencia, la Sala no encuentra razón para anular la disposición demandada, por lo que se denegarán las pretensiones de la accionante.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

F A L L A

DENIÉGANSE las súplicas de la demanda

RECONÓCESE PERSONERÍA a la abogada Biviana Nayibe Jiménez Galeano para representar a la parte demandada.

Cópiese, notifíquese y cúmplase

Se deja constancia de que la anterior providencia fue estudiada y aprobada en la sesión de la fecha.

JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ
Presidente

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ

LIGIA LÓPEZ DÍAZ
BARBOSA

MARÍA INÉS ORTIZ